

**ПРОБЛЕМИ
РАЦІОНАЛЬНОГО
ВИКОРИСТАННЯ
СОЦІАЛЬНО-
ЕКОНОМІЧНОГО
ТА ПРИРОДНО-
РЕСУРСНОГО
ПОТЕНЦІАЛУ
РЕГІОНУ**

**ЗБІРНИК
НАУКОВИХ
ПРАЦЬ**

**Серія:
"Зайнятість
та соціальна
інфраструктура"**

Випуск XII

№ 3

Рекомендовано до друку вченою радою Національного університету водного господарства та природокористування. Затверджено постановою Президії ВАК України від 11 жовтня 2000 р., № 1-03/8 і включено до переліку № 6 наукових фахових видань України.

Редакційна колегія:

Павлов В.І. - д.е.н., проф. (відпов. редактор); **Гуменюк В.Я.** - д.е.н., проф. (заст. відпов. редактора); **Меліхова Т.А.** - к.г.н. (відпов. секретар); **Веремєєнко С.І.** - д.с./г.н., проф.; **Власюк А.І.** - д.т.н., проф.; **Гурин В.А.** - д.т.н., проф.; **Гринчуцький В.І.** - д.е.н., проф.; **Євдокименко В.К.** - д.е.н., проф.; **Клименко М.О.** - д.с./г.н., проф.; **Кожушко А.Ф.** - д.т.н., проф.; **Кравців В.С.** - к.е.н.; **Лазаришина І.Д.** - д.е.н., проф.; **Левицька С.О.** - д.е.н., проф.; **Маланчук З.Р.** - д.т.н., проф.; **Римар М.В.** - д.е.н., проф.; **Павліха Н.В.** - к.е.н., доцент; **Рокочинський А.М.** - д.т.н., проф.; **Харічков С.К.** - д.е.н., проф.; **Хвесик М.А.** - д.е.н., проф.; **Черняга П.Г.** - д.т.н., проф.

Рецензенти:

А.І.Воротіна - доктор економічних наук, професор;
І.М. Школа - доктор економічних наук, професор.

Збірник наукових праць висвітлює результати досліджень проблем фінансової політики та інвестиційного сприяння процесам просторового регіонального розвитку. В даній серії розглядаються теоретичні, методологічні і практичні аспекти зайнятості населення та соціальної інфраструктури.

Загальнодержавне видання. Свідоцтво державного комітету інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України № 10457 серія КВ від 27.09.2005 р.

ISBN 966-517-505-5

© Спілка економістів України, 2006;
© Національний університет водного господарства та природокористування, 2006;
© Інститут Європейської інтеграції, 2006

ЗМІСТ

1.	Лизинг объектов недвижимости.....	5
	<i>Асаул А. Н., Асаул М. А.</i>	
2.	Соціально-економічна роль сектора малого підприємництва у розвитку регіону (на прикладі Львівської області)	18
	<i>Васильців Т.Г., Іляш О.І.</i>	
3.	Корпоративне управління та культура в акціонерних товариствах: організація, принципи, оцінка.....	25
	<i>Воронкова А.Е., Коренєв Е.Н.</i>	
4.	Регуляризація розв'язків безмежних ігрових задач.....	34
	<i>Герасимчук О.Б.</i>	
5.	Система управління ефективністю людських ресурсів організації.	45
	<i>Гниря А. В.</i>	
6.	Методичні основи організації управління інтелектуальним капіталом підприємства.....	53
	<i>Журавльова І.В.</i>	
7.	Удосконалення фінансової звітності бюджетних установ.....	61
	<i>Заячківська О.В.</i>	
8.	Аудит узгодженості: стандарти й методика.....	69
	<i>Зубілевич С.Я.</i>	
9.	До питання соціоекономічних аспектів управління безпекою підприємства.....	76
	<i>Карачина Н.П.</i>	
10.	Аналіз методів оцінки вартості акцій.....	92
	<i>Клепач Н.М.</i>	
11.	Напрямки посилення трудової мотивації працівників металургійного заводу.....	100
	<i>Коваленко Т.В., Таланова Т.О.</i>	
12.	Соціальне партнерство в корпоративному управлінні.....	103
	<i>Колосок А.М.</i>	
13.	Тенденції розвитку туризму в Україні та шляхи підвищення його ефективності.....	108
	<i>Кравців О.В.</i>	
14.	Синергія інтелектуального капіталу.....	117
	<i>Кузьмін А.І.</i>	
15.	Формування методики аналізу ділової активності як складової фінансової політики господарюючого суб'єкта.....	124
	<i>Олійник О.В.</i>	
16.	Проблеми розвитку та фінансового забезпечення сільських територій.....	133
	<i>Павлов В.І., Заремба В.М.</i>	

Заячківська О.В., асистент (кафедри фінансів та економіки природокористування Національного університету водного господарства і природокористування, м. Рівне)

УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

У статті зроблено порівняння складу фінансової звітності підприємств, установ державного сектору та бюджетних установ. Досліджується питання удосконалення складання балансу з використанням рекомендацій МСБО у державному секторі

In the article there has been made the comparison of the financial accounting contents at the enterprises, state and budget institutions. There is examined the question concerning the ways of improvements of making-up of a balance sheet taking into consideration the recommendations of IPSAS

Ключові слова: фінансова звітність, склад, класифікація фінансової звітності

У даний час в Україні здійснюється реформування бухгалтерського обліку як в установах державного сектору, так і на приватних підприємствах. Фінансова звітність бюджетних установ є важливою частиною бухгалтерського обліку. Вона представляє собою метод узагальнення приведених у визначену систему планових, фінансових і облікових даних про виконання кошторису доходів і видатків.

За Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1] здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності. За цим Законом *фінансова звітність* – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі – МСБО) у державному секторі визначають такий склад фінансової звітності (табл. 1).

З табл. 1 видно, що для бюджетних установ склад фінансової звітності відрізняється від того, який передбачений Законом України “Про бухгалтерсь

Таблиця 1

**Порівняння складу фінансової звітності підприємств, установ
державного сектору та бюджетних установ за вимогами нормативних
документів**

Закон України “Про бухгал- терський облік та фінансову звіт- ність в Україні” [1]	МСБО у державном у секторі [2]	Порядок складання річних фінансових звітів за 2005 рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів [3]
1	2	3
Баланс	Баланс	Баланс
Звіт про фінансові результати	Звіт про виконання	Звіт про виконання загального фонду кошторису установи
Звіт про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами
Звіт про власний капітал	Звіт про чисті активи	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ
Примітки до фінансової звітності	Примітки	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду
		Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)
		Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально- економічного та культурного розвитку регіонів
		Звіт про рух необоротних активів
		Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування
		Звіт про заборгованість бюджетних установ
		Звіт про заборгованість бюджетних установ за окремими програмами
		Звіт про результати фінансової діяльності

Продовження табл. 1

1	2	3
		Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей в бюджетних установах
		Пояснювальна записка до річного звіту

ський облік та фінансову звітність в Україні” і МСБО у державному секторі. Відмінність полягає в тому, що бюджетні установи в Україні більш детально подають інформацію у фінансових звітах (звіти про рух необоротних активів, матеріалів і продуктів харчування, заборгованість бюджетних установ). Ці звіти фактично є примітками. МСБО у державному секторі чітко визначають, що фінансові звіти повинні містити інформацію про фінансовий стан, про результати виконання та про рух грошових коштів. Для достовірного відображення облікової інформації у звітності бюджетних установ слід використовувати метод нарахування щодо складання фінансової звітності і вважати основними фінансовими звітами такі звіти як: про фінансовий стан, про рух грошових коштів та про результати виконання.

Фінансова звітність може бути класифікована за різними ознаками. На рис. 1 відобразимо класифікацію фінансової звітності за звітним періодом.



Рис. 1. Класифікація фінансової звітності за звітним періодом

Як бачимо, звітність за звітним періодом за МСБО у державному секторі поділяється тільки на квартальну та річну звітність. На нашу думку, це пов'язано з тим, що ця звітність надає взаємозв'язок більш узагальнених показників, що відображають фінансовий стан установи.

На рис. 2 відобразимо класифікацію фінансової звітності за ступенем узагальнення.



Рис. 2. Класифікація фінансової звітності за ступенем узагальнення

За ступенем узагальнення МСБО у державному секторі виділяють звітність окремої установи, консолідовану та зведену. Державне казначейство виділяє тільки звітність окремої установи та зведену. Це пов'язано з тим, що метою складання консолідованої фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх установ як єдиної економічної одиниці, а бюджетні установи не мають такої підпорядкованості.

Слід сказати, що бюджетні установи здійснюють касове виконання бюджету за видатками. Отже, основним принципом обліку доходів і видатків бюджетних установ є касовий.

У міжнародній практиці існують чотири основи підготовки фінансових звітів бюджетних установ:

- нарахування;
- модифіковане нарахування;
- касова;
- модифікована касова.

До кожної із цих основ належать ті чи інші форми звітів, які ми відобразимо у табл. 2.

Таблиця 2

Склад фінансової звітності відповідно до основи обліку

Склад фінансової звітності	Основи			
	Касова	Модифікована касова	Модифіковане нарахування	Нарахування
Баланс			+	+
Звіт про виконання			+	+
Звіт про чисті активи			+	+
Звіт про рух грошових коштів	+	+	+	+
Примітки	+	+	+	+

Фінансові звіти, які підготовлені за допомогою модифікованої основи нарахування або основи нарахування забезпечують користувачів інформацією щодо ресурсів і зобов'язань юридичної особи, і потоку ресурсів за звітний період. Ця інформація корисна для користувачів, які роблять оцінку здатності юридичної особи продовжити надання послуг на належному рівні і оцінку ресурсів, які можуть бути в юридичної особи в майбутньому, щоб виконати зобов'язання перед кредиторами.

За допомогою модифікованої основи нарахування фінансові звіти забезпечують інформацією про запаси і потоки фінансових ресурсів. Ця інформація корисна для оцінки фінансового стану юридичної особи і

змінюється протягом звітного періоду, а також для оцінки придатності готівкових та інших ресурсів фінансувати дії юридичної особи і оплачувати її борги і зобов'язання.

За допомогою основи нарахування фінансові звіти забезпечують інформацією про запаси і потоки економічних ресурсів. Відповідно, фінансові звіти повідомляють про всі ресурси і зобов'язання юридичної особи за допомогою яких особа може виконати зобов'язання і подіяти на зміни в ресурсах між звітними періодами, враховуючи повну собівартість товарів і послуг, які вона надає іншим.

Далі слід сказати, що фінансові звіти, які підготовлені за допомогою касової основи або модифікованої касової основи забезпечують користувачів інформацією відносно джерел і розміщення готівки юридичної особи. Ця інформація корисна для оцінки грошових ресурсів юридичної особи, а також для оцінки грошових ресурсів, які потрібні, щоб юридична особа могла здійснювати певні дії. Необхідна додаткова інформація, щоб допомогти користувачам у створенні і оцінці рішень відносно розподілення (асигнування) ресурсів [2, с 40].

Стаття присвячена характеристиці фінансових звітів, зокрема балансу бюджетних установ, для обґрунтування необхідності удосконалення даного звіту.

Основним завданням, яке ставить перед собою автор є удосконалення фінансової звітності бюджетних установ на основі вимог МСБО у державному секторі. В Україні баланс складається із активу, пасиву і довідок до рахунків 70 “Доходи загального фонду” та 71 “Доходи спеціального фонду” (у частині інших надходжень).

За допомогою нормативних документів [4; 5; 6] ми можемо проаналізувати баланс бюджетних установ.

Перший розділ стосується необоротних активів, що являють собою матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать установі та забезпечують її функціонування і строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року. До необоротних активів належать: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи [4].

Оборотні активи відображаються у другому розділі активу балансу. До оборотних активів належать: запаси [5], кошти, розрахунки та інші активи.

Що стосується третього розділу балансу “Витрати”, то він призначений для відображення фактичних видатків і витрат бюджетних медичних установ, проведених протягом бюджетного року. У річному фінансовому звіті цей розділ не заповнюється, оскільки всі видатки (крім окремих операцій за виробничими витратами) підсумковими оборотами повинні бути списані на результати виконання кошторису за рік.

У першому розділі пасиву відображається власний капітал, який застосовується для обліку фондів та визначення результатів виконання

кошторисів установи, а також сільських, селищних, міських (міст районного підпорядкування) бюджетів за поточний рік.

Зобов'язання відображаються у другому розділі. Вони поділяються на: довгострокові та поточні зобов'язання. З 1 січня 2000 року у Плані рахунків виникає клас рахунків, який є новим для даного плану і на якому відображаються довгострокові зобов'язання. Це не є характерним для діяльності бюджетних установ.

Доходи установи, які вона отримує за рахунок загального і спеціального фонду та сільських, селищних, міських (міст районного підпорядкування) бюджетів відображаються у третьому розділі пасиву балансу.

Довідки про рух асигнувань загального та спеціального фондів призначені для відображення: залишку на початок року; асигнувань фондів; асигнувань, виділених вищестоящим органом підвідомчим установам за певним видом фондів.

За МСБО у державному секторі *звіт про фінансовий стан (баланс)* включає тільки активи і зобов'язання. Юридична особа повинна визначитись чи представити оборотні і необоротні активи та оборотні і необоротні зобов'язання як класифікацію у даному звіті чи ні. Якщо юридична особа вибирає не робити цього, то активи і зобов'язання повинні бути представлені в порядку їх ліквідності.

Отже, актив повинен класифікуватися як оборотний актив, коли він: буде реалізований, або використаний для продажу чи користування в нормальних умовах операційного циклу; або використаний для торгівлі, або для короткострокового використання і буде реалізований в межах 12 місяців; або грошові кошти або їх еквіваленти, які не обмежені у використанні.

Всі інші активи повинні класифікуватися як необоротні активи.

У свою чергу, зобов'язання повинні класифікуватися як поточні зобов'язання коли вони: будуть проведені в нормальних умовах операційного циклу; або будуть реалізовані в межах 12 місяців звітного періоду.

Всі інші зобов'язання повинні класифікуватися як непоточні зобов'язання. Існують ще й довгострокові зобов'язання. До довгострокових зобов'язань належать такі: первісний строк, яких був строком більшим, ніж 12 місяців; юридична особа має намір повторно фінансувати зобов'язання на довгостроковій основі; і юридична особа має намір у відповідності із угодою повторно фінансувати або перенести платежі, які закінчені перед тим, як фінансові звіти схвалені.

Кількість зобов'язань, яка була виключена із поточних зобов'язань повинна бути розкрита в примітках до звіту про фінансовий стан.

Відобразимо у табл. 3 порівняння структури балансу за МСБО у державному секторі та в Україні.

Отже, в Україні, як ми бачимо, у балансі відображаються не тільки активи і зобов'язання, але доходи і витрати. Негативною стороною цього є те, що доходи і видатки списуються на фінансовий результат і у балансі на кінець

Порівняння структури балансу за МСБО у державному секторі та в Україні

Розділи балансу	
В Україні	За МСБО у державному секторі
Актив	
Необоротні активи	Оборотні активи
Оборотні активи	Необоротні активи
Витрати	-
Пасив	
Власний капітал	Чисті активи
Зобов'язання	Поточні зобов'язання
Доходи	Довгострокові зобов'язання

року вони не відображаються. Доцільно буде застосовувати вимоги МСБО у державному секторі і в бюджетних установах, щодо відображення активу, який включає оборотні та необоротні активи та пасиву, який включає зобов'язання, які повинні класифікуватися на поточні та непоточні.

Для забезпечення відповідності Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” і МСБО у державному секторі необхідно доопрацювати відповідні положення нормативних документів, що стосуються обліку доходів і видатків бюджетних медичних установ, а також складання фінансової звітності. Відповідність обліку та звітності МСБО у державному секторі лише задекларована, а не фактично досягнута в обліку виконання бюджетів та кошторисів бюджетних медичних установ. У зв'язку з удосконаленням обліку та з метою встановлення єдиних вимог до порядку складання річної фінансової звітності установами та організаціями в Україні, які отримують кошти з державного та місцевого бюджетів необхідно дотримуватись вимог складання фінансової звітності за МСБО у державному секторі.

1. Закон України від 16.07.1999 року, № 996-XIV, (із змінами і доповненнями). Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. 2. Presentation of financial statements (IPSAS1). // Technical Pronouncements International Public Sector Accounting Standards. International Federation of Accounting, 2000 year. – 236 p. 3. Наказ Державного казначейства України від 28.12.2005 року, № 246. Про затвердження Порядку складання річних фінансових звітів за 2005 рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів. 4. Наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 року, № 64. Про затвердження інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ. 5. Наказ Державного казначейства України від 8.12.2000 року, № 125. Про затвердження інструкції з обліку запасів бюджетних установ. 6. Наказ ГУДКУ від 10.12.1999 року, № 114, (із змінами і доповненнями). Про порядок застосування плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.